

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MACIEJ SZPUNAR

27 päivänä helmikuuta 2020 (1)

Asia C-331/19

Staatssecretaris van Financiën

vastaan

X

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 98 artikla – Alennettu verokanta – Liitteessä III oleva 1 kohta – Ihmisten elintarvikkeet ja elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet – Seksuaalista halukkuutta lisäävät tuotteet

Johdanto

1. Arvonlisävero on välillinen vero, eli siitä aiheutuva taloudellinen taakka siirretään kokonaisuudessaan tavaroiden ja palvelujen kuluttajien maksettavaksi, mikä nostaa näiden tavaroiden ja palvelujen hintaa. Rajoittaakseen veron hintoja nostavaa vaikutusta tiettyjen sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joilla katsotaan olevan erityistä yhteiskunnallista merkitystä, lainsäätäjä on säättänyt useista arvonlisäverovapautuksista sekä mahdollisuudesta soveltaa alennettua verokantaa. Viimeksi mainittu mahdollisuus koskee muun muassa elintarvikkeita sekä niiden valmistukseen, täydentämiseen tai korvaamiseen käytettäviä tuotteita.
2. On kuitenkin osoittautunut, että tiettyjen tuotteiden luokittelu näihin ryhmiin aiheuttaa vaikeuksia, kuten tätä problematiikkaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö osoittaa.(2) Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimella on tilaisuus täsmentää näitä käsitteitä, minkä pitäisi tulevaisuudessa rajoittaa niitä koskevien riita-asioiden määrää, joskaan se ei todennäköisesti estä niitä kokonaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3. Elintarvikelainsäädäntöä koskevista yleisistä periaatteista ja vaatimuksista, Euroopan elintarviketurvallisuusviranomaisen perustamisesta sekä elintarvikkeiden turvallisuuteen liittyvistä

menettelyistä 28.1.2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 178/2002(3) (jäljempänä asetus N:o 178/2002) 1 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä todetaan seuraavaa:

”Tässä asetuksessa säädetään perusta ihmisten terveyden sekä kuluttajien etujen korkeatasoiselle suojelulle elintarvikkeiden osalta ottaen huomioon erityisesti elintarvikkeiden, myös perinteisten tuotteiden, moninainen tarjonta ja varmistetaan samalla sisämarkkinoiden tehokas toiminta.”

4. Kyseisen asetuksen 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä asetuksessa ’elintarvikkeella’ tarkoitetaan mitä tahansa ainetta tai tuotetta, myös jalostettua, osittain jalostettua tai jalostamatonta tuotetta, joka on tarkoitettu tai jonka voidaan kohtuudella olettaa tulevan ihmisten nautittavaksi.

’Elintarvike’ käsittää juomat, purukumin ja vesi mukaan lukien kaikki aineet, jotka on tarkoituksellisesti lisätty elintarvikkeeseen sen valmistuksen tai käsittelyn aikana. – –

’Elintarvikkeen’ määritelmään eivät sisälly:

- a) rehut;
- b) elävät eläimet, paitsi jos ne on tarkoitus saattaa markkinoille ihmisten ravinnoksi;
- c) kasvit ennen niiden korjuuta;
- d) neuvoston direktiiveissä 65/65/ETY – – ja 92/73/ETY – – tarkoitetut lääkkeet;
- e) neuvoston direktiivissä 76/768/ETY – – tarkoitetut kosmeettiset valmisteet;
- f) neuvoston direktiivissä 89/622/ETY – – tarkoitetut tupakka ja tupakkatuotteet;
- g) vuonna 1961 tehdyssä Yhdistyneiden Kansakuntien huumausaineyleissopimuksessa ja vuonna 1971 tehdyssä psykotrooppisia aineita koskevassa Yhdistyneiden Kansakuntien yleissopimuksessa tarkoitetut huumeet ja psykotrooppiset aineet;
- h) jäämät ja epäpuhtaudet.”

5. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(4) (jäljempänä vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivi) 96 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.

6. Kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

– –”

7. Vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitetut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet.”

Alankomaiden oikeus

8. Alankomaiden oikeudessa säädetään alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa lueteltuihin tuotteisiin voimassa olevan liikevaihtoveron korvaamisesta arvonlisäverojärjestelmän mukaisella liikevaihtoverolla 28.6.1968 annetun lain (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde) 9 §:n 2 momentin a kohdan nojalla luettuna yhdessä kyseiseen lakiin kuuluvassa taulukossa I olevan 1 kohdan a, b ja c kohdan kanssa.

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

9. X, joka on arvonlisäverovelvollinen, pitää erotiikkakauppaa (seksiliike). Siellä myytäviin tuotteisiin kuuluvat kapselit, tipat, jauheet ja suihkeet, jotka on tarkoitettu nautittaviksi suun kautta ja joiden tehtävänä on seksuaalisen halukkuuden lisääminen (afrodisiakit). Näiden tuotteiden ainesosat ovat luonnollista alkuperää.

10. Kyseinen verovelvollinen sovelsi vuosina 2009–2013 näihin tuotteisiin elintarvikkeisiin sovellettavaa alennettua arvonlisäverokantaa. Veroviranomainen kuitenkin riitautti tämän verokannan soveltamisen sillä perusteella, että kyseiset tuotteet eivät olleet arvonlisäverotuksen kannalta merkityksellisissä säännöksissä tarkoitettuja elintarvikkeita, ja määräsi, että niihin on sovellettava yleistä verokantaa.

11. Verovelvollinen teki tästä päätöksestä valituksen Rechtbank Den Haagiin (Haagin alioikeus, Alankomaat). Toisessa oikeusasteessa Gerechtshof Den Haag (Haagin ylioikeus, Alankomaat) katsoi verovelvollisen olevan oikeassa ja totesi, että riidan aiheena olevien tuotteiden käyttäminen afrodisiakkeina ei ole esteenä sille, että niihin sovelletaan elintarvikkeiden arvonlisäverokantaa. Kyseinen tuomioistuin otti huomioon, että nämä tuotteet on tarkoitettu nautittaviksi suun kautta ja että ne on valmistettu ainesosista, joita voi olla elintarvikkeissa. Lisäksi tuomioistuin totesi, että lainsäätäjän käyttämä elintarvikkeen määritelmä on riittävän laaja kattamaan tuotteet, joita ei yksiselitteisesti mielletä elintarvikkeiksi, kuten makeiset, purukumin tai keksit.

12. Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri, Alankomaat) teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

13. Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa käytettyä käsitettä ’ihmisten elintarvikkeet’ tulkittava siten, että sen piiriin on luettava [asetuksen N:o 178/2002] 2 artiklan mukaisesti kaikki aineet tai tuotteet, myös jalostetut, osittain jalostetut tai jalostamattomat tuotteet, jotka on tarkoitettu tai joiden voidaan kohtuudella olettaa tulevan ihmisten nautittaviksi?

Jos tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, miten kyseisen käsitteen sisältö on sitten määriteltävä?

2) Jos joitakin syötäviä tai juotavia tuotteita ei voida pitää ihmisten elintarvikkeina, millä perusteella on siinä tapauksessa määriteltävä, voidaanko sen kaltaisia tuotteita pitää elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävänä tuotteina?"

14. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 23.4.2019. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Alankomaiden hallitus ja Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin päätti ratkaista asian ilman suullista käsittelyä.

Arviointi

15. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt unionin tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat vuoden 2006 arvonnäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitettujen käsitteiden "ihmisten elintarvikkeet" ja "elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet" tulkintaa. Tulkinna tarkoituksena on selvittää, kuuluvatko näiden käsitteiden, tai yhden niistä, alaan tuotteet, joiden tehtävänä on seksuaalisen halukkuuden lisääminen (afrodisiakit) ja jotka on tarkoitettu nautittaviksi suun kautta.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

16. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee käsitteen "ihmisten elintarvikkeet" tulkintaa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii erityisesti selvittämään, onko tuota käsitettä tulkittaessa tukeuduttava asetuksen N:o 178/2002 2 artiklassa käytettyyn elintarvikkeen käsitteen määritelmään. Tähän kysymykseen vastaaminen edellyttää vuoden 2006 arvonnäverodirektiivin liitteessä III olevan 1 kohdan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdan kanssa, sanamuodon mukaista ja teleologista tulkintaa sekä edellä mainitun asetuksen N:o 178/2002 2 artiklan tulkintaa.

Sanamuodon mukainen tulkinta

17. Kuten Alankomaiden hallitus ja Euroopan komissio ovat huomautuksissaan perustellusti todenneet ja kuten myös ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätöksessään toteaa, vuoden 2006 arvonnäverodirektiivissä ei määritellä käsitettä "ihmisten elintarvikkeet" eikä viitata sen osalta myöskään jäsenvaltioiden kansalliseen lainsäädäntöön. Tällaisessa tilanteessa tuota käsitettä on tulkittava sen tavanomaisen yleiskielisen merkityksen mukaan ottamalla samalla huomioon asiayhteys, jossa sitä käytetään, ja sen lainsäädännön tavoitteet, johon se kuuluu.(5)

18. Yleiskielessä ihmisten elintarvikkeet tulee rinnastaa "ravinnon" käsitteeseen, eli tuotteisiin, joita ihmiset nauttivat osana ravitsemusprosessia. Kyseisen prosessin tarkoituksena on toimittaa elimistölle ravintoaineita, eli rakennus-, energia- ja suoja-aineita sekä vettä. Nämä aineet ovat välttämättömiä elintoimintojen ylläpitämisen sekä elimistön toiminnan ja kehityksen kannalta.

19. "Ihmisten elintarvikkeiden" käsitteen määritelmä kattaa siis kaikki jalostetut ja jalostamattomat tuotteet, jotka toimittavat ihmisen elimistölle ravintoaineita ja joita nautitaan näiden aineiden saamiseksi.

20. En siis yhdy ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään pelkoon, että kyseisen käsitteen määritelmään sisältyvä teleologinen elementti vaarantaisi oikeusvarmuuden. Mainitun tuomioistuimen mukaan joitakin elintarvikkeita käytetään muihinkin tarkoituksiin kuin elintoimintojen ylläpitämiseen, ja silti on selvää, että ne kuuluvat käsitteen "ihmisten elintarvikkeet"

alaan. Tarkoitus, johon niitä käytetään, ei siis voi olla ratkaiseva niiden luokittelun kannalta. Tähän argumenttiin perustui myös toisen oikeusasteen pääasiassa antama ratkaisu.

21. Mielestäni kyseinen argumentti perustuu väärinkäsitykseen.

22. Ihmisen ei perustarpeitaan tyydyttäessään tarvitse rajoittua yksinkertaisimpiin tätä tarkoitusta palveleviin keinoihin. Päinvastoin – ihminen on läpi historiansa tavoitellut hienostuneisuutta ja yltäkylläisyyttä, ja mikäli tätä pyrkimystä rajoitetaankin, niin syynä on yleensä sen toteuttamiseen tarvittavien taloudellisten resurssien puute. Hyvä esimerkki tästä ovat talot ja vaatteet, joilla on suojaavan perustehtävänsä lisäksi myös muita, esimerkiksi esteettisiä ja arvovaltaan liittyviä tehtäviä. Tästäkin huolimatta niiden perimmäinen olemus pysyy samana: rokokootyylinen palatsi on talo ja kuuluisan muotisuunnittelijan luoma mekko on vaate, samassa määrin kuin puusta rakennettu talo tai käsittelemättömästä pellavasta ommeltu paita.

23. Sama koskee myös ravintoa. Se seikka, että toiset ruoat ovat hienostuneempia ja kalliimpia kuin toiset, ei muuta sitä, että niiden avulla tyydytetään sama perustarve, eli toimitetaan elintoiminnoille välttämättömiä ravintoaineita. Eri asia on, että niillä on ravitsemuksellisen arvonsa lisäksi myös muita arvostettuja ominaisuuksia, kuten esimerkiksi maku. Tämän tuo hyvin esiin täysin eri asiayhteydessä esitetty, väittämän mukaan Ranskan kuningatar Marie Antoinetten lausuma toteamus, että jos kansalla ei ole leipää, syökööt kakkua.

24. Samalla on pidettävä mielessä, että elintarvikkeet voivat ravintoaineiden lisäksi sisältää useita muita aineita joko luonnostaan tai sitten lisättynä elintarvikkeiden säilömiseksi, niiden maun parantamiseksi ja niin edelleen. Luonnollisestikaan ei ole mitään syytä olla pitämättä näitä aineita tai niitä sisältäviä tuotteita kyseisessä säännöksessä tarkoitettuina elintarvikkeina.

25. Kuten Alankomaiden hallitus huomautuksissaan perustellusti toteaa, tältä osin on yhdentekevää, että ihmiset eivät aina syö mahdollisimman terveellisesti vaan saattavat käyttää esimerkiksi liian paljon rasvaa tai sokeria. Se, että elintarvikkeita käytetään terveyden kannalta väärin, ei poista elintarvikkeilta niiden keskeisiä ravitsemuksellisia ominaisuuksia.

26. Merkitystä ei ole silläkään, missä yhteydessä elintarvikkeita nautitaan. Ihmiskulttuurissa on tiettyjä tapoja ja riittejä, jotka liittyvät sinänsä yksinkertaisiin toimenpiteisiin, kuten syömiseen. Ei pidä kuitenkaan valjastaa kärryjä hevosen eteen. Ruoan yhteiskunnalliset ja sosiaaliset tehtävät, olivat ne kuinka pitkälle kehittyneitä tahansa, ovat toissijaisia ruoan ravitsemukselliseen tehtävään nähden. Jopa kaikista runsaimpien pitojen ensisijaisena tehtävänä on nälän tyydyttäminen, ja vasta sen jälkeen tulevat muut tarkoitukset.(6)

27. Edellä esittämistäni syistä katson, että ihmisten elintarvikkeiksi on luokiteltava kaikki tuotteet, jotka sisältävät ravintoaineita ja joiden nauttimisen pääasiallisena tarkoituksena on näiden ravintoaineiden toimittaminen ihmiselimistölle, huolimatta siitä, että näillä tuotteilla voi olla myös muita tehtäviä, kuten makuelämyksestä saadun nautinnon maksimointi, tai huolimatta siitä, että niiden nauttiminen voi liittyä sosiaalisiin tapahtumiin.

28. Sen sijaan kun ihmiset nauttivat ennakkoratkaisupyynnössä mainittujen hallusinogeenisten sienten tai purukumin kaltaisia tuotteita, tarkoituksena ei ole toimittaa elimistölle ravintoaineita, eikä näitä tuotteita tule pitää vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitettuina elintarvikkeina.

29. Sama pätee myös pääasian kohteena oleviin afrodisiakkeihin. Niiden nauttimisen tarkoituksena ei ole toimittaa elimistölle ravintoaineita vaan lisätä seksuaalista halukkuutta. Vaikka niillä voikin olla vaikutusta elimistön toimintaan, niiden tarkoituksena ei ole elimistön ravitseminen.

30. Tätä ei muuta se ennakkoratkaisupyyntöissä mainittu seikka, että afrodisiakien ainesosat ovat aineita, joita voi olla myös elintarvikkeiden koostumuksessa. Luonteeltaan monimutkaisen tuotteen tapauksessa sen, luokitellaanko tuote mainituissa säännöksissä tarkoitetuksi elintarvikkeeksi, tulee nimittäin perustua kyseisen tuotteen kokonaisluonteeseen eikä sen yksittäisiin ainesosiin. Sitä vastoin afrodisiakien ainesosien valinta ja yhdistäminen perustuvat niiden seksuaaliseen halukkuuteen aiheuttamaan vaikutukseen eivätkä ravitsemukselliseen arvoon.

31. Tämä ominaisuus erottaa afrodisiakit elintarvikkeista, mukaan lukien elintarvikkeet, joilla katsotaan olevan ravitsemuksellisen arvonsa lisäksi myös afrodisiakeille ominaisia vaikutuksia, kuten esimerkiksi tietyt merenelävät.

Teleologinen tulkinta

32. Edellä esitettyä analyysiä tukee vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin asianomaisten säännösten teleologinen tulkinta.

33. Unionin tuomioistuin on jo todennut, että vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan ja sen liitteen III tavoitteena on alentaa tiettyjen erityisen tarpeellisten tuotteiden hintaa ja parantaa siten niiden saatavuutta kuluttajille, jotka viime kädessä kantavat arvonlisäverosta aiheutuvan taloudellisen rasituksen.(7) Mitä tulee kyseisen liitteen 1 kohdassa mainittuihin elintarvikkeisiin, unionin tuomioistuin on luokitellut ne välttämättömiksi tuotteiksi.(8)

34. Se, että tarkastelluilla säädöksillä on tällainen tavoite, puoltaa mielestäni niiden sellaista tulkintaa, että alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen rajoitetaan tuotteisiin, joiden käytön tarkoituksena on tyydyttää yksi ihmisen perustarpeista eli tarve itsensä ravitsemiseen, jolla tarkoitetaan ravintoaineiden toimittamista elimistölle.

35. Sen osalta, että kaikki ravinnoksi yleensä luettavat tuotteet eivät ole ravitsemukselliselta näkökannalta välttämättömiä, toistan tämän ratkaisuehdotuksen kohdissa 22–26 esittämäni argumentit: se, että joillain elintarvikkeilla on ravintoarvonsa lisäksi muita arvostettuja ominaisuuksia, kuten esimerkiksi maku, tai että näitä elintarvikkeita voidaan väärinkäyttää, ei muuta sitä, että niiden nauttimisen varsinaisena tarkoituksena on ravitsemustarpeen tyydyttäminen.

36. Lisäksi olisi vaikea vetää objektiivista rajaa ravitsemuksen kannalta välttämättömien elintarvikkeiden ja ylellisyyselintarvikkeiden välille. Voidaanhan tavallista voileipääkin syödä makuelämyksen tähden eikä vain nälän tyydyttämiseksi.

37. Lisäksi on todettava, että alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan nojalla on luonteeltaan poikkeuksellista ja vapaaehtoista. Tämän takia jäsenvaltioilla on mahdollisuus soveltaa alennettua verokantaa vain tiettyihin vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III lueteltuihin tavaroiden tai palvelujen ryhmiin tai sulkea tietyt tavaroiden tai palvelujen ryhmät alennetun arvonlisäverokannan soveltamisalan ulkopuolelle. Tässä yhteydessä ainoana ehtona on näiden tavaroiden tai palvelujen ryhmien täsmällinen määrittely ja verotuksen neutraalisuusperiaatteen noudattaminen.(9)

38. Jäsenvaltiot voivat siis jättää tiettyjä elintarvikeryhmiä alennetun arvonlisäverokannan soveltamisalan ulkopuolelle, jos ne katsovat, etteivät nämä elintarvikkeet palvele tarpeita, jotka oikeuttavat tällaisen verokannan soveltamisen.

39. Unionin lainsäätäjä on itse käyttänyt tätä mahdollisuutta jättämällä alkoholijuomat vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 1 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle. Lainsäätäjä

on ilmeisesti katsonut, että vaikka nämä juomat mielletäänkin yleisesti elintarvikkeiksi, ne saattavat aiheuttaa myös erityyppisiä riippuvuuksia ja sairauksia eikä niiden kulutusta pidä siksi tukea arvonlisäverokantaa alentamalla.

40. Vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan teleologinen tulkinta ei siis kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 1 kohdan valossa mahdollista kyseisen säännöksen soveltamista tuotteisiin, joita käytetään muiden kuin ravitsemuksellisten tarpeiden tyydyttämiseen, kuten pääasian kohteena oleviin afrodisiakkeihin.

Verotuksen neutraalisuuden periaate

41. Lopuksi on lisättävä, että – kuten Alankomaiden hallitus huomautuksissaan perustellusti toteaa – tulkinta, jonka mukaan suun kautta nautittavaksi tarkoitettut, pääasian kohteena olevien kaltaiset afrodisiakit on sisällytettävä vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 1 kohdan soveltamisalaan ja niihin on tämän takia sovellettava alennettua arvonlisäverokantaa, saattaisi loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

42. Tämä periaate estää samankaltaisten ja keskenään kilpailevien tavaroiden tai palvelujen erilaisen kohtelun arvonlisäverotuksessa.(10)

43. Kuten tiedetään, suun kautta nautittavaksi tarkoitettujen afrodisiakkien lisäksi on olemassa myös vaikutukseltaan samankaltaisia tuotteita, jotka on tarkoitettu käytettäväksi muulla tavoin. Näitä tuotteita on pidettävä suun kautta nautittavaksi tarkoitettujen, pääasian kohteena olevien afrodisiakkien kilpailijoina. Niihin ei kuitenkaan voida soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, sillä ne eivät kuulu mihinkään vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista ryhmistä.

44. Näin ollen seksuaalisen halukkuuden lisäämiseen tarkoitettujen, eri tuoteryhmiin kuuluvien tuotteiden erilainen kohtelu niiden käyttötavan perusteella olisi vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

Asetuksen N:o 178/2002 2 artiklan vaikutus

45. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään erityisesti, onko vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitettua käsitettä ”ihmisten elintarvikkeet” tulkittava asetuksen N:o 178/2002 2 artiklassa olevan ”elintarvikkeen” käsitteen määritelmään nojautuen.

46. Mielestäni tähän kysymykseen on vastattava kieltävästi. Kuten Alankomaiden hallitus ja komissio ovat huomautuksissaan perustellusti todenneet, tällä asetuksella pyritään täysin eri tavoitteisiin kuin vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin 98 artiklalla ja direktiivin liitteellä III.

47. Mainitun asetuksen 1 artiklan mukaan asetuksen tarkoituksena on varmistaa ihmisten terveyden sekä kuluttajien etujen korkeatasoinen suojelu elintarvikkeiden osalta. Asetuksessa käytetyn ”elintarvikkeen” käsitteen määritelmän mukaan elintarvike on mikä tahansa tuote tai aine, ”joka on tarkoitettu tai jonka voidaan kohtuudella olettaa tulevan ihmisten nautittavaksi”, sillä kaikilla tuotteilla tai aineilla, joiden voidaan olettaa tulevan ihmisten nautittaviksi, voi olla (myös kielteisiä) vaikutuksia ihmisten terveyteen riippumatta siitä, mihin tarkoitukseen niitä nautitaan. Ainoa poikkeus tästä ovat tuotteet, joiden turvallisuus ihmisten terveydelle varmistetaan muilla säännöksillä, kuten lääkkeet. Asetuksessa esitettyyn määritelmään eivät sitä vastoin sisälly tuotteet, joilla ei ole välitöntä vaikutusta ihmisten terveyteen, koska ihmiset eivät tavallisesti kuluta niitä, kuten rehu, elävät eläimet tai kasvit ennen sadonkorjuuta.(11)

48. Sen sijaan vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 1 kohdan aineellinen

soveltamisala on erilainen. Liitteen tehtävänä on nimittäin määrittää alennetun arvonlisäverokannan soveltamisala kyseisen direktiivin 98 artiklan nojalla. Alentamalla arvonlisäverokantaa pyritään puolestaan alentamaan niiden tuotteiden ja palvelujen hintaa, jotka lainsäätäjän näkemyksen mukaan tyydyttävät kuluttajien perustarpeet.(12) Siksi vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 1 kohta kattaa ihmisravinnoksi tarkoitettujen tuotteiden lisäksi myös näiden tuotteiden valmistuksessa käytettävät tuotteet, kuten rehut ja elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitetut ainekset.(13) Unionin lainsäätäjä on sitä vastoin sulkenut tämän säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle alkoholijuomat, koska ne eivät täytä arvonlisäverokannan alentamisen teleologisia perusteita.

49. Vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 1 kohta ja asetuksen N:o 178/2002 2 artikla palvelevat siis eri tarkoituksia, mitä vastaa myös näiden säännösten eri aineellinen soveltamisala. Kyseisen asetuksen 2 artiklaa ei siis voida käyttää vertailukohtana vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 1 kohdan tulkinnassa.

50. Kuten komissio huomautuksissaan perustellusti toteaa, unionin tuomioistuin on päättänyt samankaltaiseen johtopäätökseen tarkasteltuaan vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitetun käsitteen ”elävät eläimet, jotka on tavallisesti tarkoitettu käytettäväksi elintarvikkeiden valmistuksessa” ja asetuksen N:o 504/2008(14) aineellisen soveltamisalan välistä suhdetta hevosten osalta.(15)

51. Näin ollen asetuksen N:o 178/2002 2 artikla ei mielestäni vaikuta vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitetun käsitteen ”ihmisten elintarvikkeet” tulkintaan.

52. Siksi ehdottamani vastaus ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on, että vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaa 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä olevalla käsitteellä ”ihmisten elintarvikkeet” tarkoitetaan tuotteita, jotka sisältävät ravintoaineita ja joiden nauttimisen pääasiallisena tarkoituksena on näiden ravintoaineiden toimittaminen ihmiselimistölle.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

53. Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, miten käsitettä ”elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet” on tulkittava. Kysymyksen asiayhteytenä on, voidaanko ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen kohteena olevien afrodisiakkien katsoa lukeutuvan näihin tuotteisiin.

54. Muistutan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastauksen mukaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettuihin elintarvikkeisiin on sisällytettävä tuotteet, joiden nauttimisen syynä ovat niiden sisältämät ravintoaineet tai niiden rooli ravitsemusprosessissa.

55. Samaa päättelyä voidaan soveltaa tulkittaessa ”elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävien tuotteiden” käsitettä. Jos elintarvikkeiden piirteenä on, että ne sisältävät ravintoaineita ja niitä nautitaan nimenomaan näiden aineiden toimittamiseksi elimistölle, sama piirre on oltava myös elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen käytettävillä tuotteilla.

56. Erityisesti elintarvikkeiden korvaamiseen käytettävät tuotteet on mielestäni ymmärrettävä siten, että ne eivät ole elintarvikkeita vaan ravintoaineita sisältäviä tuotteita, joita nautitaan elintarvikkeiden sijasta tarkoituksena toimittaa kyseisiä aineita elimistölle silloin, kun niitä ei saada riittävästi tavanomaisesta ruokavaliosta.

57. Elintarvikkeiden täydentämiseen käytettäviin tuotteisiin voidaan lisäksi sisällyttää tuotteet, joita käytetään elintarvikkeiden ravitsemuksellisten tehtävien tukemiseksi, esimerkiksi parantamaan ravintoaineiden imeytymistä. Tällä tarkoitetaan tietysti muita kuin farmaseuttisia tuotteita, joita säännellään vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 3 kohdassa.

58. Tällainen päätelmä vastaa myös vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan tavoitteita, jotka esitetään tämän ratkaisuehdotuksen 33 kohdassa.

59. Tämä merkitsee, että käsitteen ”elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet” alaan eivät kuulu tuotteet, joita ihmiset voivat nauttia muutoin kuin edellä tarkoitettuun elintarvikkeiden nauttimiseen liittyen ja muihin tarkoituksiin kuin ravintoaineiden toimittamiseen elimistölle. Tämä koskee muun muassa pääasian kohteena olevia afrodisiakkeja.

Ratkaisuehdotus

60. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY liitteessä III olevaa 1 kohtaa on tulkittava siten, että käsitteellä ”ihmisten elintarvikkeet” tarkoitetaan tuotteita, jotka sisältävät ravintoaineita ja joiden nauttimisen pääasiallisena tarkoituksena on näiden ravintoaineiden toimittaminen ihmiselimistölle, kun taas käsitteellä ”elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet” tarkoitetaan tuotteita, jotka eivät ole elintarvikkeita vaan ravintoaineita sisältäviä tuotteita, joita nautitaan elintarvikkeiden sijasta, jotta näitä aineita voitaisiin toimittaa elimistölle, sekä tuotteita, joita nautitaan elintarvikkeiden tai niiden korvaamiseen käytettävien tuotteiden ravitsemuksellisten tehtävien tukemiseksi.

1 Alkuperäinen kieli: puola.

2 Ks. erityisesti tuomio 3.3.2011, komissio v. Alankomaat (C-41/09, EU:C:2011:108); tuomio 10.3.2011, Bog ym. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135) ja tuomio 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

3 EYVL 2002, L 31, s. 1.

4 EUVL 2006, L 347, s. 1.

5 Ks. viimeksi tuomio 29.7.2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, 65 kohta).

6 Tunnettu aforismi kuuluu seuraavasti: pakottaessaan ihmisen syömään elääkseen Luoja on antanut hänelle houkuttimeksi ruokahalun ja palkinnoksi mielihyvän (”Le Créateur, en obligeant l'homme à manger pour vivre, l'y invite par appétit et l'en récompense par le plaisir”; J.A. Brillat-Savarin, *Physiologie du goût*, Paris 1825).

7 Ks. viimeksi tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, 22 kohta) sekä elintarvikkeiden osalta tuomio 3.3.2011, komissio v. Alankomaat (C-41/09, EU:C:2011:108, 53 kohta).

8 Tuomio 3.3.2011, komissio v. Alankomaat (C-41/09, EU:C:2011:108, 53 kohta).

- 9 Ks. tiettyyn elintarvikeryhmään liittyen tuomio 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, 23 ja 24 kohta).
- 10 Ks. erityisesti tuomio 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, 30 kohta).
- 11 Ks. asetuksen N:o 178/2002 2 artiklan kolmannen kohdan a, b ja c alakohdassa säädetty poikkeus.
- 12 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 33 kohta.
- 13 Tämä syy elävien eläinten sisällyttämiselle vuoden 2006 arvonnäisäverodirektiivin liitteessä III olevaan 1 kohtaan vahvistetaan unionin tuomioistuimen 3.3.2011 antamassa tuomiossa komissio v. Alankomaat (C-41/09, EU:C:2011:108, 54–57 kohta).
- 14 Komission asetus (EY) N:o 504/2008, annettu 6 päivänä kesäkuuta 2008, neuvoston direktiivien 90/426/ETY ja 90/427/ETY täytäntöönpanosta hevoseläinten tunnistusmenetelmien osalta (EUVL 2008, L 149, s. 3).
- 15 Tuomio 3.3.2011, komissio v. Alankomaat (C-41/09, EU:C:2011:108, 61–64 kohta).